

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Význam komponentního odpisování a zohlednění zbytkové hodnoty
majetku v obchodní korporaci

Importance of Component Depreciation and Consideration of Residual
Value of Assets in the Business Company

Student: Aniela Krzoková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Aniela Krzoková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: Význam komponentního odpisování a zohlednění zbytkové hodnoty
majetku v obchodní korporaci
Importance of Component Depreciation and Consideration of Residual
Value of Assets in the Business Company

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické aspekty komponentního odpisování a zbytkové hodnoty majetku
3. Charakteristika vybrané obchodní korporace
4. Komponentní odpisování a zbytková hodnota majetku v obchodní korporaci
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci kromě přílohy č. 4, která mi byla dána k dispozici, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 6. 5. 2016

Aniela Krzoková

Obsah

1	ÚVOD.....	4
2	TEORETICKÉ ASPEKTY KOMPONENTNÍHO ODPISOVÁNÍ A ZBYTKOVÉ HODNOTY MAJETKU	6
2.1	DLOUHODOBÝ MAJETEK	6
2.2	ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY, ODPISOVÝ PLÁN	9
2.3	ZBYTKOVÁ HODNOTA.....	16
2.4	TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	17
2.5	TECHNIKY A METODY ODPISOVÁNÍ.....	18
2.5.1	<i>Metoda časová.....</i>	<i>20</i>
2.5.2	<i>Metoda výkonová</i>	<i>21</i>
2.5.3	<i>Metoda komponentního odpisování</i>	<i>21</i>
3	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ OBCHODNÍ KORPORACE.....	26
3.1	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	26
3.2	PŘEHLED ÚČETNÍCH PRAVIDEL A POSTUPŮ	27
4	KOMPONENTNÍ ODPISOVÁNÍ A ZBYTKOVÁ HODNOTA MAJETKU V OBCHODNÍ KORPORACI.....	28
4.1	CHARAKTERISTIKA MAJETKU	28
4.1.1	<i>Účetní odpisy</i>	<i>29</i>
4.1.2	<i>Analýza metody komponentního odpisování.....</i>	<i>34</i>
4.2	ANALÝZA ZBYTKOVÉ HODNOTY MAJETKU	42
4.3	ANALÝZA ZBYTKOVÉ HODNOTY PŘI ZMĚNĚ ODHADU	46
5	ZÁVĚR.....	51
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	53
	SEZNAM ZKRATEK.....	55
	SEZNAM TABULEK	
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH.....	
	PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Majetek podniků je tvořen dlouhodobými a krátkodobými aktivy, které používají pro uskutečňování svých ekonomických činností. Dlouhodobá aktiva jsou významnou položkou v celkovém složení majetku u většiny výrobních podniků. Opotřebení dlouhodobého majetku je vyjadřováno prostřednictvím odpisů. Odpisy jsou interním zdrojem dlouhodobého financování majetku a považují se za stabilní zdroj financování, jelikož jsou vytvářeny uvnitř společnosti. Firmy dohlíží na účetní odpisy, aby mohly být naplněny jejich strategické nebo taktické cíle. Při volbě metod odpisování je třeba učinit správné rozhodnutí, aby účetní odpisy skutečně vyjadřovaly reálné opotřebení majetku a naplňovaly účetní zásady v souladu s účetní legislativou. V důsledku uplatnění daňových odpisů dochází ke snížení výsledku hospodaření, což ovlivní základ pro výpočet daňové povinnosti a vyčíslena daň bude nižší.

V rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je dlouhodobý majetek vymezen ve standardu IAS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti, IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, IAS 36 Snížení hodnoty aktiv, IAS 38 Nehmotná aktiva a IAS 40 Investice do nemovitostí. Podle české účetní legislativy za dlouhodobá aktiva se považuje majetek, který splňuje určitá kritéria. Zato Mezinárodní standardy účetního výkaznictví sledují účel držby aktiv, a proto se problematikou dlouhodobých aktiv zabývá více standardů.

Ve snaze o harmonizaci české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví byla novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., zavedena metoda komponentního odpisování majetku a pojem zbytkové hodnoty majetku. Dříve uvedená účetní pravidla byla převzata z mezinárodního standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Cílem bakalářské práce je analýza metody komponentního odpisování a zbytkové hodnoty majetku ve Slévárnách Třinec, a. s. a podání návrhu pro možné zavedení metody komponentního odpisování a zbytkové hodnoty majetku včetně analýzy možných dopadů na výsledek hospodaření.

Ve druhé kapitole jsou vysvětleny jednotlivé pojmy týkající se dlouhodobého majetku, včetně vymezení technik a metod odpisování. Je zde také vysvětlena podstata a využití metody komponentního odpisování a využití zbytkové hodnoty majetku.

Třetí kapitola charakterizuje obchodní korporaci, která byla použita pro zpracování praktické části bakalářské práce. Jsou v ní také uvedena její aktuální účetní pravidla a postupy.

V první části čtvrté kapitoly je provedena analýza komponentní metody odpisování na konkrétních příkladech v komparaci s rovnoměrnými účetními odpisy. Druhá část čtvrté kapitoly je zaměřena na analýzu zbytkové hodnoty majetku ve srovnání s rovnoměrnými účetními odpisy. V další části je znázorněna analýza zbytkové hodnoty majetku při změně odhadu v komparaci s rovnoměrnými účetními odpisy.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody analýzy, deskripce, komparace a syntézy.

2 TEORETICKÉ ASPEKTY KOMPONENTNÍHO ODPISOVÁNÍ A ZBYTKOVÉ HODNOTY MAJETKU

V této kapitole se vymezují základní pojmy a techniky odpisování dlouhodobého majetku. Nejprve budou rozlišeny jednotlivé druhy dlouhodobého majetku, a pak bude definováno, co se považuje za aktivum podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále IFRS). V další části budou specifikovány účetní a daňové odpisy. Na závěr této kapitoly budou definovány přípustné metody odpisování.

2.1 Dlouhodobý majetek

Kategorií dlouhodobého majetku tvoří dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále DNM) tvoří jednu ze složek dlouhodobého majetku. Základní druhy DNM jsou stanoveny v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý nehmotný majetek můžeme definovat jako:

- majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok,
- ocenění majetku převyšuje hodnotu, která byla stanovena účetní jednotkou (s výjimkou goodwillu).

Přitom musí účetní jednotka respektovat účetní princip věrného a poctivého zobrazení majetku.

Podle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., do DNM patří zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. K dalším položkám DNM patří povolenky na emise a preferenční limity. Za další složky DNM se považuje také technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, pokud splní hranice ocenění, které byly stanoveny účetní jednotkou podle § 6 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Od r. 2016 zřizovací výdaje už nejsou vykazovány jako DNM z důvodu nesplnění stanovených kritérií pro vykazování majetku. Podle přechodného ustanovení vyhlášky účetní jednotka, která vykazovala zřizovací výdaje podle § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2015, nyní vyazuje a účtuje majetek až do jeho vyřazení v položce „B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“ podle § 6

odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění účinném ode dne účinnosti této vyhlášky. Vlivem změny došlo k tomu, že zřizovací výdaje jsou nyní ve shodě s IFRS.

Při stanovení účetních odpisů DNM, se účetní jednotka řídí zákonem o účetnictví. Daňové odpisy jsou vymezeny v § 32a zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP). [6]

Další kategorií dlouhodobého majetku tvoří **dlouhodobý hmotný majetek** (dále DHM). Podle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jsou základní druhy DHM rozlišeny na:

- pozemky bez ohledu na výši ocenění, které nejsou zbožím,
- stavby, které zařazujeme do hmotného majetku vždy bez ohledu na dobu použitelnosti a cenu (patří tady i dočasné stavby a stavby, které mají charakter zařízení staveniště),
- hmotné movité věci a jejich soubory, pokud jejich provozně-technické funkce jsou delší než 1 rok a splňují výši ocenění stanovené účetní jednotkou,
- pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti je delší než tři roky, zařazujeme do hmotného majetku bez ohledu na výši vstupní ceny,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, pokud jejich vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. [9]

ZDP dále stanoví, že za hmotný majetek se nepovažují zásoby. [11]

Další kategorií dlouhodobého majetku tvoří **dlouhodobý finanční majetek** (dále DFM), který je vymezen v § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý finanční majetek obsahuje zejména:

- podíly – nepředstavují podíl v ovládaných osobách,
- podíly – ovládaná nebo ovládající osoba,
- podíly – podstatný vliv,
- dluhové cenné papíry, u kterých má účetní jednotka schopnost a záměr držet je do splatnosti,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry (účetní jednotka nezná účel jejich použití v okamžiku pořízení). [9]

O DFM účtujeme na aktivních účtech ve skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek; tento majetek se neodpisuje.

Oceňování dlouhodobého majetku je důležité pro zjištění finanční situace podniku a pro finanční analýzu. Oceňování můžeme definovat, jako přiřazování peněžní hodnoty

jednotlivým účetním položkám. Při oceňování musí účetní jednotka dodržovat účetní předpisy, respektovat princip věrného a poctivého obrazu a princip významnosti v účetnictví.

Při pořízení majetku můžeme použít následující ceny pro ocenění jednotlivých složek majetku:

- **pořizovací cena** – je cena pořízení a další náklady, které souvisí s pořízením majetku, např. montáž, instalace. Je to nejčastější forma vstupní ceny u majetku, který byl pořízen za úplatu.
- **reprodukční pořizovací cena** – je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Používá se u majetku, který byl nově zjištěn při inventarizaci nebo nabyt darováním.
- **vlastní náklady** – u hmotného a nehmotného majetku se jedná o přímé náklady¹ vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti. Tento typ ocenění se používá u majetku, který byl vytvořen vlastní činností. [4]

V § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., je definováno **uvedení hmotného majetku do užívání** tímto způsobem: „*Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.*“ [9]

Vztahuje se to na všechny poplatníky (zejména FO), kteří mají příjmy podle § 7 ZDP a příjmy z pronájmu dle § 7 ZDP, na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci nebo účtují v soustavě účetnictví, dále na poplatníky, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a na právnické osoby. To ustanovení platí pro všechny druhy hmotného majetku a všechny způsoby uplatňování daňových výdajů, které se týkají hmotného majetku.

Jednou z podmínek ve výše uvedené definici je dokončení věci a uvedení do provozuschopného stavu. Pokud pořízená věc (dodavatelským způsobem nebo vlastní činností) není dokončená, pak se nemůže jednat o hmotný majetek.

¹ **Přímé náklady** obsahují pořizovací cenu materiálu a jiných spotřebovaných výkonů včetně dalších nákladů, které vzniknou v souvislosti s výrobou nebo jinou činností. [9]

Další podmínkou je vyzkoušení nově pořízené věci a ověření jejích funkcí, předtím než může být zařazena do kategorie hmotného majetku; je součástí pořízení hmotného majetku.

Pořízená věc musí splnit i další povinnosti, které jsou stanovené zvláštními právními předpisy k jejímu provozování. Může se jednat například o předpisy o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, stavební, bezpečnostní, požární, ekologické a další. Například motorovému vozidlu musí být přidělena registrační značka, nebo může být provozováno se zvláštní převozní značkou. U staveb platí, že musí projít stavebním řízením. [6]

Definici dlouhodobého majetku podle IFRS můžeme najít ve standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Za hmotné aktivum se považuje majetek, který jednotka drží za účelem používání ke své běžné činnosti. Může se jednat o výrobu, zásobování zbožím nebo službami, pronájem hmotného aktiva jiným osobám, ale nesmí se jednat o prodej. U daného aktiva se předpokládá, že bude přinášet ekonomický prospěch během více než jednoho období.

Podle IAS 16 každá část aktiva, u kterého je výše jejího ocenění významná vzhledem k celkovému ocenění majetku, se musí odpisovat samostatně. Pokud jedna významná část aktiva má stejnou odpisovou metodu a dobu použitelnosti, jakou má jiná významná část aktiva, lze tyto části pro účely stanovení výše odpisů seskupit. Jako příklad tento standard uvádí samostatně odpisovaný trup letadla a jeho motory. [2]

2.2 Účetní a daňové odpisy, odpisový plán

Odpisy jsou rozděleny na účetní a daňové. Provádějí se u DNM a DHM, kromě DHM, který je vyloučen z odpisování. V § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., je stanoveno, že se podle ustanovení § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZOÚ) neodpisují zejména pozemky, umělecká díla a sbírky, finanční majetek, zásoby, pohledávky, preferenční limity a povolenky na emise. Účetní odpisy hmotného nebo nehmotného majetku si může poplatník uplatnit do daňových nákladů při respektování podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

DNM a DHM se odpisuje postupně v průběhu jeho používání. Existuje i jiný způsob, kterým můžeme vyjádřit průběh používání. Průběh používání může být vázán na výkony. Účetní jednotka si může zvolit, zda bude používat odpisy časové nebo výkonové.

Prostřednictvím odpisů jsou vykazovány výdaje vynaložené na majetek. Majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví. V účetních předpisech není stanovena doba odpisování, ale nesmí být kratší než jeden rok, protože doba životnosti dlouhodobého majetku je delší než jeden rok. [3]

Součet odpisů (účetních, daňových), které jsou vytvářeny v jednotlivých letech, se vyjadřuje pojmem oprávky. Abychom zjistili účetní nebo daňovou zůstatkovou cenu majetku, použijeme k výpočtu oprávky. Zůstatková cena majetku se rovná rozdílu mezi vstupní cenou a opravkami, které se týkají daného majetku. [4]

Předtím než začneme odpisovat, je třeba zjistit několik informací o majetku, který jsme pořídili, a pak vytvořit odpisový plán. Volba způsobu odpisování se provádí u každého nově pořízeného DHM i DNM zvlášť, i když se může jednat o stejné předměty, které byly pořízeny ve stejnou dobu. Průběh zjišťování těchto důležitých informací můžeme rozdělit na několik dílčích kroků.

Nejprve je třeba stanovit vstupní cenu majetku, stanovit datum uvedení majetku do stavu způsobilého užívání, určit vlastníka majetku, zjistit zda tento majetek lze odpisovat, určit kód SKP² majetku a u nehmotného majetku je třeba stanovit odpisovou sazbu.

Dalším důležitým krokem u hmotného majetku je určení odpisové skupiny a to na základě charakteru hmotného majetku a podle přílohy č. 1 ZDP, ve které je majetek rozčleněn podle délky odpisování do šesti odpisových skupin. Následně si může daňový subjekt zvolit způsob odpisování tak, aby byl pro něj optimální, ale musí respektovat účetní legislativu, která umožňuje pro daný majetek tento způsob odpisování. Musí se pro jednu z možných variant rozhodnout. Po stanovení způsobu odpisování již nelze tento způsob měnit během dalších let odpisování.

Po splnění výše uvedených kroků může vlastník majetku zahájit výpočet odpisů. Výpočet odpisů se provádí v zásadě jednou za rok a v případě mimořádných událostí se provede mimořádný odpis. Odpisy je třeba průběžně evidovat a doplňovat do inventární karty a sledovat zůstatkovou cenu majetku. Vypočtený odpis je třeba ověřit, zda nepřevyšuje zůstatkovou cenu, protože platí pravidlo, že nelze odepsat víc, než činí vstupní cena majetku. Ukončení odpisování je závislé na vůli účetní jednotky. Obvykle k tomu dochází po uplynutí stanovené doby odpisování a to ve chvíli, kdy součet odpisů (oprávky) dosáhne vstupní ceny. V případě, že na majetku bylo provedeno během doby životnosti technické zhodnocení,

² SKP znamená Standardní klasifikace produkce.

k ukončení odpisování dojde tehdy, kdy oprávky dosáhnou vstupní ceny, která je navýšená o hodnotu technického zhodnocení. Odpisování může být ukončeno i v průběhu doby odpisování, např. z důvodu nadměrného opotřebení nebo morálního zastarávání. V tomto případě může daňový subjekt uplatnit jednu polovinu ročního odpisu, pokud daný majetek byl na začátku zdaňovacího období v evidenci. [6]

Účetní odpisování je důležitým nástrojem pro dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, a je také důležitým nástrojem pro daňovou optimalizaci v oblasti daně z příjmů. Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Prostřednictvím účetních odpisů je vyjádřeno opotřebení majetku. Opotřebení může být fyzické³ nebo morální⁴. Při provádění účetních odpisů se řídíme zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Prostřednictvím účetních odpisů se snaží účetní jednotka vyjádřit co nejpřesněji opotřebení majetku, aby mohla vykázat reálnou hodnotu majetku. Účetní odpisy jsou účetním nákladem a významně ovlivňují výsledek hospodaření.

V Českém účetním standardu (dále ČÚS) č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je uvedeno, že *„odpisy s výjimkou odpisů záporného goodwillu a odpisů vyjadřujících postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.“* [8]

Role účetních odpisů je často v praxi opomíjena a podřazována roli daňové. Většina právnických a fyzických osob přistupuje k odpisům majetku právě z daňového pohledu, protože je zajímá, o kolik je možné snížit základ daně nebo přerušit odpisy v případě daňové ztráty. Účetní odpisy určují, zda účetní závěrka a účetnictví podává věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Podle § 28 ZOÚ majetek mohou odpisovat účetní jednotky, které:

- mají vlastnické právo k danému majetku,
- hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků,
- používají jej například v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva. [10]

³ K fyzickému opotřebení dochází nejčastěji vlivem mechanického opotřebení.

⁴ Majetek je morálně zastaralý nejčastěji vlivem vývoje nových technologií, např. počítač.

Kromě vlastníka majetek může odpisovat i jiná osoba, např. při technickém zhodnocení může provádět odpisy nájemce, pokud s tím souhlasí pronajímatel. [4]

Odpisy provádí zpravidla vlastník majetku; pouze za splnění určitých podmínek je může provádět jiná osoba (nájemce). Obecně platí zásada, že součet všech odpisů nesmí být vyšší než vstupní cena majetku. Další důležitou zásadou je ta, že odpisy můžeme uplatnit do nákladů pouze jednou a to je důvod, proč se počítají maximálně do výše vstupní ceny majetku. Odpisování můžeme zahájit pouze u řádně zaevidovaného majetku, který se nachází ve stavu způsobilém k obvyklému užívání. Podle ČÚS č. 013 se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.[6]

V některých případech, je třeba rozlišit majetek, zda je zcela nebo jen zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu. V § 28 odst. 6 ZDP je stanoveno, že *„při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů.“* [11]

Podle § 28 odst. 6 ZOÚ mají účetní jednotky povinnost sestavit **odpisový plán**, podle kterého provádějí odpisování majetku v době jeho používání. Jedná se o vnitropodnikovou směrnici, ve které si účetní jednotka stanoví způsob výpočtu a účtování odpisů. [10]

Účetní jednotky si samy sestavují odpisový plán. Definice a vymezení odpisového plánu není nikde v zákoně stanovena. V zákoně je pouze uvedeno, že účetní záznamy mohou být seskupovány do záznamů, které nesou souhrnnou informaci, a k takovým účetním záznamům patří také odpisový plán. V průběhu jeho používání jej průběžně aktualizují s ohledem na očekávanou dobu životnosti majetku. Tato aktualizace odpisového plánu se provádí v průběhu používání majetku, kdy se zkoumá předpokládaná zbývající doba užívání majetku, a podle toho si účetní jednotka sama stanoví účetní odpisy.

Odpisový plán se může skládat například ze dvou částí. V první části může účetní jednotka specifikovat jednotlivé druhy majetku, určit limity pro DNM a DHM a metodiku účtování drobného majetku a další informace. Druhá část může obsahovat metody odpisování, sazby a doby účetního odpisování. Doba odpisování by měla co nejpřesněji odpovídat skutečné době používání majetku a jeho opotřebení. Ta druhá část je nejdůležitější, a její obsah je závislý na rozhodnutí každé účetní jednotky. V odpisovém plánu musí být jasně stanoveno, jak dlouho a po jakých částech se bude každý dlouhodobý majetek účetně odpisovat. [4]

Nejobtížnější je správně stanovit dobu životnosti a zvolit odpovídající metodu účetních odpisů. Obvykle se určí dobu použitelnosti dle předpokládaných provozních podmínek využívání majetku a přihlíží se k doporučené době životnosti, kterou stanoví pověřený pracovník. Doba použitelnosti, respektive doba odpisování DHM je uvedena v registru majetku. Doby odpisování jsou zpravidla označeny jako doporučené a při stanovení doby odpisování se vychází z doporučených lhůt. Pokud dojde k odchylkám proti těmto doporučeným lhůtám, mohou být zdůvodněny například v zařazovacím protokolu majetku. [4]

Stanovení výše účetních odpisů může účetní jednotka provést podle vlastního uvážení, ale musí respektovat ustanovení, která jsou uvedena v účetních předpisech. Při určování výše účetních odpisů DHM nemusí účetní jednotka vycházet z doby odpisování a odpisových sazeb, které jsou stanoveny v § 30 a § 31 ZDP, protože tyto sazby a doby odpisování jsou závazné jen pro výpočet daňových odpisů.

Daňové odpisy jsou vymezeny v ZDP. Daňové odpisy slouží pouze pro účely stanovení daňového základu. Nezobrazují vždy věrné a skutečné opotřebení majetku. Jedná se o náklady, kterými poplatník může snížit daňový základ. Zákon rozlišuje majetek na hmotný a nehmotný. Při výpočtu odpisů hmotného majetku se může subjekt rozhodnout pro tyto základní techniky:

- odpisování rovnoměrné,
- odpisování zrychlené.

Zákon stanoví maximální roční odpisové sazby u rovnoměrného odpisování. V případě, že subjekt uplatní nižší odpisové sazby, doba odpisování se prodlouží. Téměř po celou dobu odpisování je základ daně poplatníka zatěžován rovnoměrným způsobem (kromě prvního zdaňovacího období, ve kterém je odpis nižší). Ve druhém a dalším roce jsou odpisy konstantní. Roční odpisové sazby mohou být navýšeny o 10 %, 15 % nebo o 20 % při splnění podmínek stanovených zákonem. Pro výpočet rovnoměrného odpisu v 1. roce můžeme použít vzorec (2.1).

$$O = (VC \div 100) \cdot ROS1, \quad (2.1)$$

kde VC je vstupní cena,

$ROS1$ - roční odpisová sazba v prvním roce. [3]

Pro výpočet odpisů v dalších letech použijeme vzorec (2.2).

$$O = (VC \div 100) \cdot ROSN, \quad (2.2)$$

kde VC je vstupní cena,

$ROSN$ - roční odpisová sazba v dalších letech. [3]

U zrychlených odpisů platí, že větší část nákladů je zohledněna v prvních letech odpisování a v dalších letech se odpisy postupně snižují. Při výpočtu se používají koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám. V prvním roce odpisování je základem pro výpočet odpisu vstupní cena. V dalších letech se vychází ze zůstatkové ceny majetku, případně zvýšené vstupní ceny (v případě technického zhodnocení). Také u zrychlených odpisů má poplatník navýšit odpis o 10 %, 15 % nebo o 20 %, pokud splní podmínky uvedené v zákoně. Pro výpočet zrychleného odpisu v 1. roce můžeme použít vzorec (2.3).

$$O = \frac{VC}{k_1}, \quad (2.3)$$

kde VC je vstupní cena,

k_1 - koeficient v prvním roce odpisování. [7]

Pro výpočet odpisu v dalších letech použijeme vzorec (2.4).

$$O = \frac{2 \cdot ZC}{k_2 - n}, \quad (2.4)$$

kde ZC je zůstatková cena,

k_2 - koeficient v dalších letech odpisování,

n - počet let odpisování.

Podle § 26 odst. 7 ZDP lze odpisy stanovit také ve výši poloviny ročního odpisu na začátku příslušného zdaňovacího období z hmotného majetku, který je evidovaný u poplatníka, např. pokud v průběhu zdaňovacího období dojde k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období.

Z § 26 odst. 8 ZDP vyplývá, že poplatník nemusí uplatnit odpisy. Odpisování může přerušit, ale potom musí pokračovat způsobem, jako by k tomu přerušení nedošlo a nemůže během doby přerušení uplatnit výdaje paušální částkou podle § 7 a § 9 ZDP.

Odpisování DNM je stanoveno v § 32a ZDP. Zákon rozlišuje nehmotný majetek pro účely odpisování na:

- nehmotný majetek s právem užívání na dobu neurčitou,
- nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou.

V Tab. 2.1 jsou uvedené doby odpisování pro jednotlivé druhy nehmotného majetku podle § 32a odst. 4 ZDP.

Tab. 2.1 Odpisování nehmotného majetku

Druh nehmotného majetku	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu	36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: vlastní zpracování podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

U nehmotného majetku, u kterého smlouva užívání není sjednána na dobu určitou, se při výpočtu odpisu vychází přímo ze ZDP. Odpisování nehmotného majetku se provádí rovnoměrným způsobem a bez přerušení. Odpisy lze stanovit s přesností na celé měsíce, a to počínaje následujícím měsícem po dni, kdy byl majetek zaevidován. Pro výpočet ročního odpisu nehmotného majetku můžeme použít vzorec (2.5).

$$O = \frac{VC}{M} \cdot Mn, \quad (2.5)$$

kde VC je vstupní cena,

M - doba odpisování (v měsících),

Mn - počet měsíců odpisování v daném období.

U nehmotného majetku, u kterého poplatník má právo používat majetek po dobu určitou, se odpisy provádí po dobu sjednanou smlouvou. Poplatník má možnost stanovit odpisy s přesností na měsíce nebo dny. Pro výpočet můžeme použít níže uvedené vzorce (2.6) a (2.7).

Roční odpis nehmotného majetku s přesností na měsíce:

$$O = \frac{VC}{Ms} \cdot Mo, \quad (2.6)$$

kde VC je vstupní cena,

Ms - doba užívání sjednaná smlouvou a stanovená v měsících,

Mo - počet měsíců užívání v daném období. [3]

Roční odpis nehmotného majetku s přesností na dny:

$$O = \frac{VC}{Ds} \cdot Do, \quad (2.7)$$

kde VC je vstupní cena,

Ds - doba užívání sjednaná smlouvou a stanovená ve dnech,

Do - počet dnů užívání v daném období. [3]

2.3 Zbytková hodnota

Vzhledem k zásadě věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, může účetní jednotka zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu při odpisování majetku. Od 1. ledna 2009 byla novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., zavedená tato nová možnost při sestavení odpisového plánu, a to v § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Pod pojmem zbytková hodnota se rozumí kladná odhadovaná částka, o které účetní jednotka předpokládá, že by ji mohla získat při vyřazení majetku na konci jeho životnosti, např. při prodeji. Při určování zbytkové hodnoty má účetní jednotka povinnost vycházet z očekávané částky, kterou by získala v současnosti z prodeje aktiva, po odečtení odhadovaných nákladů na likvidaci, pokud by aktivum bylo již z hlediska věku a stavu na konci své životnosti, ale v provozuschopném stavu. Nemělo by to být zaměňováno se zůstatkovou účetní hodnotou aktiva. Z toho důvodu je důležité ke konci účetního období zkontrolovat, zda se předpokládaná zbytková hodnota neodlišuje od předchozího odhadu. [5]

V důsledku zohlednění zbytkové hodnoty majetku dojde ke snížení budoucích odpisů tak, že v okamžiku prodeje zůstane zbytková hodnota neodepsána a jednorázově vyřazena. [4]

Zohlednění zbytkové hodnoty podle české účetní legislativy je dobrovolné. Naopak podle IFRS musí být zbytková hodnota povinně zohledněna, i když se někdy jedná o zápornou částku. Pokud se účetní jednotka rozhodne zohlednit zbytkovou hodnotu majetku, měla by aktualizovat svůj odpisový plán u daného majetku takovým způsobem, aby součet vykázaných odpisů a plánovaných odpisů, včetně předpokládané zbytkové hodnoty, se rovnal ocenění majetku v účetnictví. Pro správný odhad zbytkové hodnoty je důležité nezapomenout na očekávané náklady na likvidaci, které budou spojeny s vyřazením majetku. Zavedení nového odpisového plánu při předpokládané zbytkové hodnotě není povinné. Pokud je zbytková hodnota u odpisovaného majetku významná, je vhodné upravit odpisový plán. Podle

§ 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., není dovoleno účetním jednotkám provádět účetní operace, které by opravily výši vykázaných odpisů v předchozích účetních obdobích. [9]

Zbytková hodnota aktiva může být vyšší než účetní hodnota aktiva, ale v praxi se často setkáváme s nepatrnou částkou v okamžiku předpokládaného vyřazení aktiva. V podstatě tato nevýznamná částka neovlivní významným způsobem odpisovanou částku. Při určení zbytkové hodnoty, účetní jednotka přihlíží ke stavu a stáří daného vyřazovaného aktiva a předpokládané době použitelnosti.

Při výpočtu daňových odpisů se postupuje podle ZDP. Pouze v případě účetních odpisů je možné zohlednit zbytkovou hodnotu majetku podle § 56 odst. 3. vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Hlavním přínosem aplikace zbytkové hodnoty je to, že při vyřazení a prodeji majetku, nebude významným způsobem ovlivněn výsledek hospodaření. [3]

2.4 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je vymezeno v § 33 ZDP. Technickým zhodnocením majetku rozumíme výdaje na dokončené nástavby, stavební úpravy, přístavby, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud tyto výdaje převýšily částku 40 000 Kč. Technické zhodnocení nemůžeme zaměňovat za opravu nebo údržbu, které jsou vymezeny v § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. V rámci technického zhodnocení rozlišujeme tyto pojmy:

- **nástavby** – jedná se o takový zásah do stavby, kterým dojde ke zvýšení o přístavěná patra,
- **stavební úpravy** jsou změnami, při kterých je zachováno půdorysné ohraničení a výška stavby, ale dochází, např. ke změně vzhledu stavby, vnitřního uspořádání zařízení apod.,
- **přístavbou** se rozšíří půdorysné ohraničení dokončené stavby o přístavbu, která je spojená s původní stavbou,
- **rekonstrukce** je takovým zásahem do majetku, kdy dojde ke změně jeho technických parametrů nebo jeho účelu,
- **modernizace** znamená rozšíření použitelnosti a vybavenosti majetku,

- **opravou** dojde k odstranění částečného fyzického poškození nebo opotřebení a uvedení do předchozího provozuschopného stavu,
- **údržba** je soustavnou činností, která udržuje majetek v provozuschopném stavu, zpomaluje fyzické opotřebení, předchází poruchám apod.

Technické zhodnocení zvyšuje pořizovací cenu i zůstatkovou cenu majetku, což vede k nutné změně účetního odpisového plánu, která se provádí v okamžiku zařazení technického zhodnocení do stavu způsobilého užívání. Limit pro technické zhodnocení u nehmotného i hmotného majetku je stanoven na částku 40 000 Kč. Pokud se jedná o nehmotný majetek, pak tato částka se vztahuje na každé dokončené technické zhodnocení u jednotlivého majetku, ale v případě hmotného majetku se ukončená technická zhodnocení u jednotlivého hmotného majetku sčítají za celé zdaňovací období. [4]

2.5 Techniky a metody odpisování

V této kapitole se vymezují jednotlivé techniky a přípustné účetní metody odpisování. Vyhláška č. 500/2002 Sb., neomezuje podnik, pokud se jedná o volbu odpisové metody. Techniky odpisování můžeme rozlišit na:

- časové odpisy (rovnoměrné nebo zrychlené),
- výkonové odpisy (dle počtu výkonových hodin nebo objemu produkce). [3]

Za základní metody odpisování považujeme:

- metodu časovou,
- metodu výkonovou,
- metodu komponentního odpisování majetku. [7]

V rámci základních metod se můžeme rozhodnout, jak budou stanoveny účetní odpisy:

- účetní odpisy se rovnají odpisům daňovým,
- účetní odpisy jsou rovnoměrné podle předpokládané doby životnosti,
- účetní odpisy jsou rovnoměrné podle předpokládané doby životnosti se zohledněním zbytkové hodnoty,
- komponentní odpisování majetku,
- účetní odpisy jsou stanoveny nerovnoměrně,

- účetní odpisy jsou stanoveny podle výkonů.

V případě, že účetní odpisy se rovnají daňovým, je třeba podotknout, že tato metoda neodpovídá stavu opotřebení jednotlivých složek dlouhodobého majetku. Daňové odpisy jsou totiž roční částkou a jsou pořád stejné, nezohledňují, zda majetek byl pořízen v únoru, červnu či prosinci. Zrychlené odpisy zásadně nevystihují průběh a skutečné opotřebení majetku. Tato varianta je oblíbená, ale můžeme ji označit jako nesprávnou, protože může se použít v případě, kdy odpisy majetku jsou nevýznamnou položkou v nákladech účetní jednotky, a hodnota majetku je pod hladinou významnosti. Pouze v této situaci můžeme souhlasit s tím, že účetní odpisy jsou shodné s daňovými.

Nejčastěji se můžeme setkat s účetními odpisy, které jsou rovnoměrné podle předpokládané doby životnosti. Záleží na rozhodnutí účetní jednotky, zda bude začínat odpisování majetku v měsíci pořízení nebo až v následujícím měsíci. To stejné platí i v měsíci vyřazení. Může se rozhodnout, že v měsíci vyřazení už neuplatní odpis a bude účtovat o zůstatkové ceně, nebo v měsíci vyřazení odpisy ještě uplatní. Zvolený postup a metodiku by měla mít účetní jednotka stanoveny ve své vnitropodnikové směrnici.

Další možnosti jsou účetní odpisy, které jsou rovnoměrné podle předpokládané doby životnosti, a které zohledňují zbytkovou hodnotu. Celkový úhrn vypočtených odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty se bude v tomto případě rovnat účetnímu ocenění majetku.

V případě, že jednotlivé složky majetku mají dobu životnosti odlišnou od celkové předpokládané doby životnosti majetku, lze použít komponentní metodu odpisování majetku.

U majetku, u kterého se předpokládá pouze sezónní využití, je možné použít metodu účetních odpisů, které jsou stanoveny nerovnoměrně podle způsobu využívání majetku. Podstata této metody spočívá v tom, že během roku jsou nastaveny odpisy v různé výši. V období sezónního používání majetku jsou vyšší, naopak mimo sezonu jsou nižší. [4]

Podle § 56 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., je možné průběh používání vyjádřit i jinak než ve vazbě na čas (např. na výkony). [9]

Zvolení správného způsobu a techniky odpisování záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Stanovení sazeb odpisů je v kompetenci účetní jednotky. Může se rozhodovat podle hlediska času, objemu výkonů, které určují životnost majetku nebo podle doby použitelnosti. [3]

2.5.1 Metoda časová

S metodou časovou se setkáváme nejčastěji. V tomto případě se výpočet odpisů odvíjí od doby používání majetku. Metody časové můžeme rozlišit na rovnoměrné, zrychlené a zpomalené účetní odpisy.

Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy se používají u majetku, u kterého dochází k jeho opotřebení rovnoměrně. V tomto případě se výše ročních (měsíčních) odpisů nemění, je konstantní. Po celou dobu životnosti se každý rok (měsíc) odpisuje stejná částka. Pokud není majetek pořízen k 1. 1. daného roku, ale během účetního období, je nutné provést výpočet odpisu pro tu část období, ve kterém se majetek používal. Hlavní výhodou této metody je jednoduchost výpočtu a přesnost. Je to nejčastější způsob odpisování používán v praxi. K výpočtu ročního odpisu můžeme použít vzorec (2.8).

$$O = \frac{VC}{t}, \quad (2.8)$$

kde VC je vstupní cena,

t - doba odpisování. [7]

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy se mohou provádět u majetku s delší dobou životnosti, u kterého v průběhu prvních let používání dochází ke ztrátě jeho hodnoty ve větší míře ve srovnání s následujícími obdobími. Ke ztrátě hodnoty majetku může dojít z důvodu morálního zastarávání, např. u výpočetní techniky. Při zrychleném odpisování jsou odpisy s každým následujícím rokem klesající. Nejvyšší odpis je v prvním roce, naopak nejnižší v posledním roce. Každý rok se odpisuje jiná částka a má sestupnou tendenci. Zrychlené odpisování se používá jako ochrana před morálním zastaráváním hmotného majetku a snižuje nebezpečí inflace. Při výpočtu ročního odpisu můžeme použít vzorec (2.9).

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t \cdot (t+1)}, \quad (2.9)$$

kde VC je vstupní cena,

t - doba odpisování,

i - rok odpisování. [7]

Zpomalené (progresivní) účetní odpisy můžeme provádět v případě, že se jedná o majetek, u kterého v prvních letech dochází k opotřebení minimálně, a ke konci jeho doby používání začíná ztrácet svoji hodnotu. Nejnižší odpis je stanoven v prvním roce, a s každým

rokem se hodnota odpisů navyšuje. V posledním roce je odepsána nejvyšší částka. Při výpočtu ročního odpisu můžeme použít vzorec (2.10).

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t(t+1)}, \quad (2.10)$$

kde VC je vstupní cena,

i - rok odpisování,

t - doba odpisování. [7]

2.5.2 Metoda výkonová

Výkonovou metodu lze použít u majetku, u kterého lze předem stanovit jeho očekávané množství výkonů. Je zcela vhodná u takového druhu majetku, u kterého jeho opotřebení je přímo závislé na intenzitě jeho využití. Nejprve zjistíme výši odpisového koeficientu, který může být stanoven, např. podle množství produkce. Na základě odpisového koeficientu a míry využití majetku zjistíme výši odpisu. Nevýhodou této metody je zachycení pouze fyzického opotřebení, nikoli morálního, protože výpočet je závislý na vstupní ceně a množství výkonů. Tato metoda se používá, např. u výrobního stroje, u kterého jeho životnost je určena množstvím vyrobených výrobků. Výši odpisového koeficientu můžeme zjistit podle vzorce (2.11).

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV}, \quad (2.11)$$

kde VC je vstupní cena,

PKVDV- počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem. [7]

Pro stanovení odpisů v jednotlivých letech použijeme vzorec (2.12).

$$O = \text{odpisový koeficient} \cdot \text{skutečný počet výrobků v daném roce} \quad (2.12)$$

2.5.3 Metoda komponentního odpisování

Od 1. 1. 2010 existuje možnost používat metodu komponentního odpisování majetku dle § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Metodu komponentního odpisování můžeme používat jak u nového dlouhodobého hmotného majetku, tak i u staršího dlouhodobého hmotného majetku, který byl zařazen do užívání před 1. 1. 2010. Tato metoda je v České republice zatím dobrovolná, zato dle IFRS je jedinou povolenou možností.

Podle § 56a odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., je možné s ohledem na významnost, věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, odpisovat metodou komponentního odpisování majetku:

- stavby,
- byty a nebytové prostory,
- hmotné movité věci a jejich soubory. [9]

Pokud účetní jednotka zjistí, že tato metoda přispěje k věrnějšímu a poctivějšímu obrazu účetnictví než dosavadní účetní metoda odpisování, může ji uplatnit i u majetku, který již byl účetně odpisován. Účetní jednotky, které odpisují komponentní metodou, tvoří si rezervu na opravy hmotného majetku. V české legislativě není striktní zákaz pro tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku při komponentním způsobu odpisování. Na rozdíl od české účetní legislativy se podle IFRS rezervy netvoří. [4]

Účetní jednotka sama určí:

- druh majetku, u kterého bude používat tuto metodu,
- průběh používání,
- jednotlivé komponenty včetně jejich ocenění podle svých potřeb.

Tyto skutečnosti musí doložit průkazným účetním záznamem. [9]

Podstatou metody je vymezení určité části hmotného majetku, tzv. komponenty, která se rychleji opotřebuje a zpravidla má kratší dobu použitelnosti v důsledku nadměrného zatížení. Výše jejího ocenění je významná v poměru k ocenění majetku jako celku. Účetní jednotky jsou povinny jednotlivé komponenty v průběhu jejich používání odpisovat samostatně, odděleně od dalších komponent a zbylé části majetku. [5]

Definici **komponenty** najdeme v § 56a odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve které je definována jako „*určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku.*“ [9]

V uvedené definici jsou tři kritéria (věcné, cenové, časové), která musí být splněna současně, aby se jednalo o komponentu. Často se setkáváme s tím, že u jednoho DHM je tímto způsobem vymezeno několik komponent.

Pro určení významnosti jednotlivých částí hmotného majetku, tzv. komponent nejsou zatím stanovena hodnotová kritéria. Proto při rozhodování se musí vycházet z reálných podmínek v podniku. Pokud jsou nějaké významné položky shodné, mohou být seskupeny, odpisovány a vykazovány jako jeden celek. [2]

Při výměně komponenty se upravuje ocenění majetku následujícím způsobem:

- ocenění majetku snížíme o výši ocenění vyřazované komponenty,
- zvýšíme ocenění majetku o výši nově zařazované komponenty⁵.

Pokud komponenta není v okamžiku vyřazení odepsána do výše jejího ocenění, pak účetní jednotka provede odpis zůstatkové ceny do nákladů u vyřazované komponenty.

Při výměně komponenty je nutné:

- odepsat dosavadní komponentu⁶,
- vyřadit dosavadní komponentu v její pořizovací ceně,
- naúčtovat pořizovací cenu nové komponenty do hodnoty majetku.

Pokud bychom neúčtovali výměnu komponenty do hodnoty majetku, ale do nákladů, pak by účetní hodnota majetku klesala při vyřazení odepsaných komponent a nezvyšovala by se o nově zařazené komponenty. [4]

Pokud dojde k výměně komponenty, která je provedena prostřednictvím opravy, sníží se ocenění majetku o výši ocenění vyřazované komponenty a dojde ke zvýšení ocenění majetku o výši ocenění nově zařazované komponenty. V ocenění nově zařazované komponenty jsou zahrnuty náhradní díly a náklady, ke kterým došlo při výměně komponenty.

Výměna komponenty může být provedena formou technického zhodnocení. V tomto případě dojde ke snížení hodnoty majetku o výši ocenění vyřazované komponenty a dojde ke zvýšení o výši ocenění nově zařazované komponenty. (Z daňového hlediska technické zhodnocení je výdajem, který se formou odpisů postupně promítá do nákladů.) [6]

Pokud účetní jednotka poprvé použije tuto metodu u majetku, který byl uvedený do užívání a teprve po několika letech se rozhodne pro metodu komponentního odpisování:

- rozdělí celkové ocenění majetku,

⁵ Včetně náhradních dílů, které byly použity pro výměnu komponenty a dalších nákladů souvisejících s výměnou komponenty. (V České republice se tyto náhradní díly považují za zásoby až do okamžiku výměny komponenty.)

⁶ V případě, že zůstatková cena není nulová.

- celkovou výši oprávek k majetku.

Platí, že součet zůstatkových cen, které připadají na jednotlivé komponenty, nesmí překročit zůstatkovou cenu celého majetku. Za předchozí období se neprovádějí účetní operace, které by opravily výši vykázaných odpisů a oprávek. [4]

V řadě případů se stavby, byty a nebytové prostory, hmotné movité věci a soubory movitých věcí skládají z částí (komponent). Tyto komponenty mohou mít různou dobu životnosti. Aby byl dodržen princip správného přiřazování nákladů souvisejícím výnosům, je vhodné rozdělit dané aktivum na významné části nebo komponenty. Tyto komponenty mají odlišnou dobu životnosti, a proto je třeba tyto části odpisovat samostatně, podle jejich individuální a odlišné doby životnosti. Ustanovení dle § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb., dává možnost účetním jednotkám odpisovat jednotlivé komponenty dle jejich doby životnosti. Daný předpis není povinností, a proto záleží na rozhodnutí účetní jednotky, zda jej bude aplikovat.

Hlavní nevýhoda této metody odpisování je uvedena v § 23 odst. 2 písm. a) ZDP, kde je stanoveno, že *„pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování.“* [11] Neuplatnění této metody v praxi způsobí vyloučení účetních komponentních odpisů, vznikne jednorázový náklad na opravu při výměně komponenty a dojde k vyloučení nákladů na vyřazení komponenty. Hlavní příčinou, proč podniky v České republice nepoužívají tuto metodu, jsou daňově neuznatelné odpisy stanoveny komponentním přístupem. [1]

Další nevýhodou je to, že účetní jednotka, která využije metodu komponentního odpisování, neúčtuje o rezervě na opravy hmotného majetku podle § 57 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. [9]

Naopak výhodou použití této metody je skutečnost, že při opravě zařízení (výměně jeho komponenty) výsledek hospodaření bude zatěžován rovnoměrně po dobu životnosti komponenty.

U staveb a velkých výrobních celků, jejichž jednotlivé části budov a strojů mají odlišnou dobu životnosti a liší se od doby životnosti majetku jako celku, je vhodné používat metodu komponentního odpisování majetku. Tato metoda jako jediná reaguje na skutečnost, že jednotlivé komponenty mají odlišnou dobu životnosti, a díky této metodě se může odpisovat majetek jako jeden celek; přitom dochází k zohlednění doby životnosti jednotlivých

komponent. [4] Aby mohla účetní jednotka prokázat výši odpisu majetku jako celku, je vhodné při metodě komponentního odpisování přizpůsobit účtování a rozlišit odpisy na analytických účtech. [9]

Metoda komponentního odpisování přispívá k:

- věrnému zobrazení finanční situace účetní jednotky (odpisy budou hlavním zdrojem financování nové komponenty),
- rovnoměrnějšímu zatěžování výsledku hospodaření účetními náklady. [12]

3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ OBCHODNÍ KORPORACE

Praktická část bakalářské práce je zpracována na základě podkladů, které mi poskytla firma Slévárny Třinec, a. s.

3.1 Charakteristika společnosti

Slévárenství má v Třinci dlouholetou tradici. První slévárna byla postavena v r. 1842 jako jeden z významných výrobních provozů ve výrobním procesu Třineckých železáren, a. s. S postupem času se výroba Třineckých železáren, a. s. přesunula do válcoven a slévárny plnily obslužnou úlohu. Po r. 1989 došlo ke změně zaměření sléváren z obslužné hutní na ryze komerční činnost. To dalo podnět k tomu, že 31. března 1999 roku Slévárny Třinec, a. s. zahájily svoji činnost jako samostatná dceřiná společnost Třineckých železáren, a. s. Slévárny Třinec, a. s. patří do nejvýznamnějších sléváren v České republice.

Předmětem činnosti je výroba a prodej odlitků, která je soustředěna do slévárny litin a slévárny oceli. Odlitky jsou vyráběny z lité oceli, tvárné a šedé litiny, a podle požadavků zákazníka výroba probíhá jak sériově tak kusově. Výrobky mají široké uplatnění ve strojírenství, hutnictví, zemědělství a automobilovém průmyslu. V rámci výrobního procesu jsou velmi důležité dva střediska, a to středisko výroby neželezných kovů a středisko opracování odlitků. Podporu slévárenského provozu zajišťuje dřevomodelárna a kovomodelárna. Podle potřeb zákazníků společnost dodává odlitky v surovém stavu, základované, ohrubované nebo zpracované na hotovo, které jsou upraveny ve vlastním obráběcím středisku nebo kooperaci. Slévárna oceli vyrábí odlitky ručním a strojním formováním s hmotností od 50 kg do 6 000 kg. Společnost poskytuje také služby, které jsou součástí výrobního procesu, např. povrchová úprava odlitků, tepelné zpracování, opracování, lakování a expedice výrobků k zákazníkovi. Přibližně 60 % výroby je určeno pro export do Evropy i některých zámořských států.

Hlavním cílem je optimální uspokojování potřeb a požadavků zákazníka. Slévárny usilují o nejlepší kvalitu, spolehlivost, bezpečnost vyrobených odlitků, navrhují ceny a termíny dodání tak, aby spokojenost zákazníků byla co největší. K hlavním zásadám, které vyplývají ze strategických cílů firmy, patří:

- partnerství (konkurenceschopnost, rozšiřování zahraničního obchodu),

- technologie (trvalé zlepšování jakosti a inovace technologií výroby),
- lidé (týmová spolupráce orientovaná na zákazníka),
- řízení (finanční stabilita a růst produktivity).

Slévárný Třinec, a. s. vlastní Certifikát pro systém managementu jakosti dle EN 9001 a Certifikát systému environmentálního managementu jakosti dle EN ISO 14001, který se zabývá vztahem k životnímu prostředí. Jsou také držitelem různých certifikátů výrobků, které dávají záruku, že technické a užitné parametry odlitků splňují podmínky stanovené specifickými normami. [13]

3.2 Přehled účetních pravidel a postupů

Účetnictví je vedeno v souladu se ZOÚ, vyhláškou č. 500/2002 Sb., a ČÚS. Respektuje základní účetní zásady, zejména zásadu o oceňování majetku historickými cenami, zásadu věcné a časové souvislosti a zásadu opatrnosti s předpokladem, že účetní jednotka bude schopna pokračovat ve svých aktivitách. Účetní jednotka používá program SAP pro vedení veškerého účetnictví.

Za dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotka považuje majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. DHM pořízen dodavatelským způsobem se oceňuje pořizovacími cenami. V případě majetku vytvořeného vlastní činností ocenění majetku zahrnuje přímé a nepřímé náklady, které bezprostředně souvisejí s vytvořením majetku vlastní činností. Reprodukční pořizovací cenou je oceněn majetek nabytý darováním, vkladem, majetek pořízen ve formě finančního leasingu, pokud jeho původní pořizovací cena přesáhne 1 mil. Kč. DHM s dobou použitelnosti delší než 1 rok, jehož ocenění při pořízení je nižší než 40 000 Kč, se nepovažuje za dlouhodobý majetek, ale účtuje se o něm jako o zásobách. Pokud bylo provedeno technické zhodnocení u dlouhodobého majetku a u jednotlivého majetku převýšilo částku 40 000 Kč za zdaňovací období, dojde k navýšení pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

Při stanovení doby odpisování dlouhodobého majetku se vychází z očekávané doby upotřebitelnosti a přihlíží se k provozním podmínkám. Pokud se na základě inventury zjistí, že došlo ke změně, upraví se dobu odpisování majetku. Většina budov a staveb je odpisována v rozmezí 20 až 40 let. Většina strojů a zařízení je odpisována 15 až 25 let.

4 KOMPONENTNÍ ODPISOVÁNÍ A ZBYTKOVÁ HODNOTA MAJETKU V OBCHODNÍ KORPORACI

Analýza metody komponentního odpisování bude provedena pouze na jednom konkrétním majetku. Jedná se o Automatickou formovací linku SEIHATSU EFA-SD 5.

4.1 Charakteristika majetku

Automatická formovací linka SEIHATSU EFA-SD 5 byla instalována v r. 2007 a bylo ji přiděleno výrobní číslo 11107, typ EFA-SD 5. Slévárny Třinec, a. s. ji po vyzkoušení ve zkušebním provozu nakoupily dodavatelským způsobem od firmy Heinrich Wagner Sinto z Německa v lednu 2008. Jedná se o Automatickou formovací linku, která se používá pro rámové formování. Její výkon činí cca 80 kompletních forem za hodinu. (Inventární karta majetku je v Příloze č. 4)

Majetkem Sléváren Třinec, a. s. se stala dnem 12. ledna 2008 pod inventárním číslem 42216820. Za vstupní cenu se považuje její pořizovací cena 79 776 895,82 Kč, protože byla pořízena dodavatelským způsobem. Vlastníkem majetku jsou Slévárny Třinec, a. s. a tento majetek lze odpisovat. Byl mu přidělen kód SKP 28.92.40. Dne 31. 3. 2008 byl zařazen do užívání dokladem č. 9835000011 v částce 79 776 895,82 Kč. Majetek byl zařazen do 2. odpisové skupiny. Pro výpočet daňových odpisů subjekt používá u daného majetku zrychlené odpisování, které je uvedeno v Příloze č. 1.

V odpisovém plánu bylo stanoveno, že se majetek bude účetně odpisovat 12 let. Pro stanovení účetních odpisů účetní jednotka využívá lineární odpisování. U majetku bylo provedeno technické zhodnocení, které je specifikováno v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Technické zhodnocení Automatické formovací linky SEIHATSU

Datum zařazení do užívání	Technické zhodnocení zařízení	Cena (v Kč)
30.11.2008	Příslušenství k licímu stroji pro očkování, dopravník hrudek	1 817 267,92
22.4.2009	Vybavení linky o jeden pár nosičů modelových desek	659 985,00
22.9.2009	Vybavení linky o přípravek na čištění vozíků pod formovací rámy	106 000,00
21.1.2011	Výroba a montáž plošiny u článkového dopravníku	53 567,81
31.12.2012	Ovládací počítač pro linku HWS	60 412,35

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.1 Účetní odpisy

Při stanovení účetních odpisů účetní jednotka splnila povinnost ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která se týká sestavení odpisového plánu, podle kterého provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání. V souladu s § 28 ZOÚ má účetní jednotka Slévárny Třinec, a. s. ve své vnitropodnikové směrnici uvedeno, že výpočet ročních odpisů je stanoven propočtem:

$$O = \frac{\text{pořizovací cena majetku}}{\text{doba použitelnosti v letech}}$$

Doba použitelnosti (doba odpisování) DHM je stanovena dle předpokládaných provozních podmínek jeho využívání a je uvedena v registru majetku. Při stanovování doby použitelnosti se u DHM přihlíží k doporučené době životnosti. Doby odpisování jsou označeny jako doporučené. Při určování doby odpisování se vychází z těchto doporučených lhůt a odchylky proti nim budou zdůvodněny v zařazovacím protokolu majetku. Odpisování nově pořízeného DHM je zahájeno v měsíci, ve kterém byl předmět převzat do užívání. Automatická formovací linka je účetně odpisována rovnoměrně od března 2008.

V případě technického zhodnocení majetku je odpis počítán ze zůstatkové ceny zhodnoceného majetku. Výše ročního odpisu je stanovena podle vzorce (4.1).

$$O = \frac{ZZC}{tn}, \quad (4.1)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena,

tn - nově stanovená doba použitelnosti v letech (měsících).

Odpis ze zvýšené zůstatkové ceny bude zahájen v měsíci, v němž bylo technické zhodnocení zařazeno do užívání.

V roce pořízení majetku došlo k technickému zhodnocení majetku v celkové částce 1 817 267,92 Kč, které bylo zařazeno do užívání v listopadu r. 2008. Při výpočtu účetního odpisu v r. **2008** použijeme následující postup. Nejdříve vypočteme odpis pro celý rok, a potom určíme výši měsíčního odpisu. Jelikož účetně se majetek odepisuje od března 2008, odpis bude stanoven pro 10 měsíců za r. 2008. Pro stanovení ročního odpisu za březen až říjen r. 2008 využijeme vzorec (2.8).

$$O = \frac{VC}{t}$$

$$O = \frac{79\,776\,895,82}{12} = 6\,648\,075 \text{ Kč}$$

V následujícím kroku se vydělí roční odpis počtem měsíců v roce, tj. 12 a násobí počtem měsíců, během kterých se majetek účetně odpisoval, tj. 8 měsíců (březen až říjen).

$$O = \frac{6\,648\,075}{12} \cdot 8 = 4\,432\,050 \text{ Kč}$$

Za listopad a prosinec r. 2008 se vypočítají odpisy následujícím způsobem podle vzorce (2.8), protože technické zhodnocení je součástí vstupní ceny majetku, jelikož bylo provedené v roce pořízení majetku. Pro výpočet odpisů za listopad a prosinec se použije nová vstupní cena, která činí 81 594 163,74 Kč (včetně technického zhodnocení). Nejdříve se stanoví roční odpis, který se v následujícím kroku vydělí počtem měsíců v roce, tj. 12 a násobí krát 2 (listopad, prosinec).

$$O = \frac{81\,594\,163,74}{12} = 6\,799\,514$$

$$O = \frac{6\,799\,514}{12} \cdot 2 = 1\,133\,253 \text{ Kč}$$

$$O = 4\,432\,050 + 1\,133\,253 = 5\,565\,303 \text{ Kč}$$

Účetní odpisy za r. **2008** činí celkem 5 565 303 Kč.

Zůstatková cena na konci r. 2008 činí 76 028 860,74 Kč. V následujících letech se bude při výpočtu vycházet ze zvýšené zůstatkové ceny zhodnoceného majetku z důvodu technického zhodnocení automatické formovací linky.

Výpočet odpisů za leden až březen r. **2009** se provede dle vzorce (4.1). Nejdříve se stanoví roční odpis, který se v následujícím kroku vydělí počtem měsíců v roce, tj. 12 a násobí krát 3 (leden, únor, březen).

$$O = \frac{76\,028\,860,74}{12} = 6\,335\,739 \text{ Kč}$$

$$O = \frac{6\,335\,739}{12} \cdot 3 = 1\,583\,935 \text{ Kč}$$

Podle Tab. 4.1 v dubnu r. 2009 došlo k technickému zhodnocení formovací linky v celkové částce 659 985,00 Kč. Výpočet odpisů za duben až srpen r. 2009 se provede dle

vzorce (4.1), do kterého se uvede zvýšená zůstatková cena, která činí 76 688 845,74 Kč. Vypočtený odpis se vydělí počtem měsíců v roce, tj. 12 a násobí krát 5 (duben, květen, červen, červenec, srpen).

$$O = \frac{ZZC}{tn}$$

$$O = \frac{76\,688\,845,74}{12} = 6\,390\,738 \text{ Kč}$$

$$O = \frac{6\,390\,738}{12} \cdot 5 = 2\,662\,808 \text{ Kč}$$

V září r. 2009 došlo k dalšímu technickému zhodnocení formovací linky v celkové částce 106 000,00 Kč. Výpočet odpisů za září až prosinec r. 2009 se provede dle vzorce (4.1), do kterého se dosadí zvýšená zůstatková cena, která činí 76 794 845,74 Kč. Vypočtený odpis se vydělí počtem měsíců v roce, tj. 12 a vynásobí krát 4 (září, říjen, listopad, prosinec).

$$O = \frac{ZZC}{tn}$$

$$O = \frac{76\,794\,845,74}{12} = 6\,399\,571 \text{ Kč}$$

$$O = \frac{6\,399\,571}{12} \cdot 4 = 2\,133\,191 \text{ Kč}$$

$$O = 1\,583\,935 + 2\,662\,808 + 2\,133\,191 = 6\,379\,934 \text{ Kč}$$

Účetní odpisy za r. **2009** činí celkem 6 379 934 Kč.

V následujícím roku nedošlo k technickému zhodnocení, a proto pro stanovení ročního účetního odpisu v r. **2010** se použije vzorec (4.1).

$$O = \frac{ZZC}{tn}$$

$$O = \frac{70\,414\,911,74}{12} = 5\,867\,910 \text{ Kč}$$

V lednu r. 2011 došlo k dalšímu technickému zhodnocení majetku v celkové částce 53 567,81 Kč. Pro stanovení ročního účetního odpisu v r. **2011** se využije vzorec (4.1) a bude se vycházet ze zvýšené zůstatkové ceny, která činí 64 600 569,55 Kč.

$$O = \frac{ZZC}{tn}$$

$$O = \frac{64\,600\,569,55}{12} = 5\,383\,381 \text{ Kč}$$

V r. **2012** se provede výpočet odpisů pro leden až říjen dle vzorce (4.1). Bude se vycházet ze zvýšené zůstatkové ceny, která činí 59 217 188,55 Kč. Nejdříve se stanoví roční odpis, který se následně vydělí počtem měsíců v roce, tj. 12 a vynásobí 11 (leden až listopad).

$$O = \frac{ZZC}{tn}$$

$$O = \frac{59\,217\,188,55}{12} = 4\,934\,766 \text{ Kč}$$

$$O = \frac{4\,934\,766}{12} \cdot 11 = 4\,523\,536 \text{ Kč}$$

V prosinci r. 2012 došlo k zařazení technického zhodnocení majetku do užívání v celkové částce 60 412,35 Kč. Pro stanovení účetního odpisu za prosinec r. 2012 se využije vzorec (4.1), u kterého se bude vycházet ze zvýšené zůstatkové ceny, která činí 59 277 600,90 Kč. Vypočtený roční odpis se vydělí počtem měsíců v roce, tj. 12. Uvedeným postupem se stanoví odpis za měsíc prosinec.

$$O = \frac{ZZC}{tn}$$

$$O = \frac{59\,277\,600,90}{12} = 4\,939\,801 \text{ Kč}$$

$$O = \frac{4\,939\,801}{12} = 411\,651 \text{ Kč}$$

$$O = 4\,523\,536 + 411\,651 = 4\,935\,187 \text{ Kč}$$

Účetní odpisy za r. **2012** činí celkem 4 935 187 Kč.

Pro výpočet odpisů v následujících letech (pokud nedojde k dalším technickým zhodnocením) se bude vycházet ze zůstatkové ceny zhodnoceného majetku, tj. z částky 54 342 413,90 Kč.

Výpočet odpisu v r. **2013** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2014** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2015** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2016** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2017** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2018** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2019** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2020** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2021** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. **2022** se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

Výpočet odpisu v r. 2023 se provede následujícím způsobem dle vzorce (4.1):

$$O = \frac{54\,342\,413,90}{12} = 4\,528\,535 \text{ Kč}$$

V r. 2024 se může uplatnit odpis maximálně ve výši 4 528 529 Kč. Automatická formovací linka bude účetně plně odepsána v r. 2024. Výsledky rovnoměrných účetních odpisů (v Kč), které účetní jednotka používá, jsou uvedené v Tab. 4.2.

Tab. 4.2 Rovnoměrné účetní odpisy Automatické formovací linky SEIHATSU

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	5 565 303	5 565 303	76 028 860,74
2009	6 379 934	11 945 237	70 414 911,74
2010	5 867 910	17 813 147	64 547 001,74
2011	5 383 381	23 196 528	59 217 188,55
2012	4 935 187	28 131 715	54 342 413,90
2013	4 528 535	32 660 250	49 813 878,90
2014	4 528 535	37 188 785	45 285 343,90
2015	4 528 535	41 717 320	40 756 808,90
2016	4 528 535	46 245 855	36 228 273,90
2017	4 528 535	50 774 390	31 699 738,90
2018	4 528 535	55 302 925	27 171 203,90
2019	4 528 535	59 831 460	22 642 668,90
2020	4 528 535	64 359 995	18 114 133,90
2021	4 528 535	68 888 530	13 585 598,90
2022	4 528 535	73 417 065	9 057 063,90
2023	4 528 535	77 945 600	4 528 528,90
2024	4 528 529	82 474 129	0

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Analýza metody komponentního odpisování

Slévárny Třinec, a. s. zatím nepoužívají komponentní metodu odpisování. Nicméně v následující části je uveden postup, kterým by se mohly řídit při provádění účetních odpisů, pokud by se rozhodly pro metodu komponentního odpisování.

Pro vyčlenění významné komponenty (Licí zařízení pojízdné GM 16) z automatické formovací linky, je nutné o komponentě zjistit detailní informace, protože sestavení odpisového plánu při komponentním odpisování je náročnější, než u klasického rovnoměrného odpisování. Musíme zjistit spoustu technických parametrů, detailů a informací ohledně údržby. V takovém případě je nutné úzce spolupracovat s výrobním útvar

a útvarem, který poskytuje údržbářské a servisní činnosti zabezpečující provozuschopnost formovací linky.

Automatická formovací linka SEIHATSU slouží pro rámové formování. Pěchování se provádí, tzv. procesem SEIATSU, což znamená vstřelování proudem vzduchu s dolisováním. Nejvíce namáhanou součástí je Lící zařízení pojízdné GM 16 v hodnotě 4 220 000 Kč, které bylo určené účetní jednotkou jako významná komponenta. Lící zařízení pojízdné GM 16 se používá pro lití šedé a tvárné litiny. S ohledem na nadměrné mechanické opotřebení této komponenty, byla stanovena její reálná doba použitelnosti na 5 let.

Lící zařízení pojízdné GM 16 splnilo všechny podmínky pro uznání za komponentu. Jedná se o určenou část souboru majetku, která má významné ocenění vzhledem k celkové hodnotě majetku a její doba použitelnosti se výrazně liší od doby použitelnosti majetku jako celku. Účetní jednotka se rozhodla, že tato komponenta se bude odpisovat v době používání samostatně od zbylé části majetku. V tomto případě účetní postup bude věrněji zobrazovat finanční situaci podniku a skutečné opotřebení majetku.

Předpokládáme, že účetní jednotka se rozhodla, že od 1. ledna 2015 začala používat metodu komponentního odpisování. Musela aktualizovat odpisový plán a vnitřní směrnici, která se týká zásad účetního odpisování dlouhodobého majetku. Při přechodu na komponentní metodu provedla následující kroky:

- celková pořizovací cena DHM byla rozdělena mezi jednotlivé komponenty podle výše jejich ocenění,
- stanovila fiktivní odpisy komponenty před změnou metody,
- stanovila fiktivní odpis zbylé části majetku.

Odpisy se počítají rovnoměrně ze zůstatkové ceny komponenty a zbývajících částí majetku po dobu jejich životnosti při použití metody komponentního odpisování. [12]

Nejprve rozdělíme celkovou pořizovací cenu DHM:

- | | |
|---|-------------------|
| • lící zařízení pojízdné GM 16 (komponenta) | 4 220 000,00 Kč, |
| • zbývajících část automatické formovací linky SEIHATSU | 75 556 895,82 Kč. |

V následujícím kroku se vypočte fiktivní odpis komponenty dle vzorce (2.8) před zavedením komponentního odpisování.

$$O = \frac{VC}{t}$$

$$\text{r. 2008 fiktivní odpis komponenty: } \frac{4\,220\,000}{5} = 844\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{r. 2009 fiktivní odpis komponenty: } \frac{4\,220\,000}{5} = 844\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{r. 2010 fiktivní odpis komponenty: } \frac{4\,220\,000}{5} = 844\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{r. 2011 fiktivní odpis komponenty: } \frac{4\,220\,000}{5} = 844\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{r. 2012 fiktivní odpis komponenty: } \frac{4\,220\,000}{5} = 844\,000 \text{ Kč}$$

Fiktivní oprávky komponenty činí 4 220 000 Kč.

V lednu r. **2013** došlo k výměně komponenty formou opravy, která činí 4 220 000 Kč (včetně souvisejících nákladů a náhradních dílů). Dosavadní komponenta byla plně odepsaná a účetní jednotka ji vyřadila v její pořizovací ceně. Při výměně se snížilo ocenění majetku o výši vyřazované komponenty, tj. 4 220 000 Kč, a zvýšilo se ocenění majetku o výši ocenění nově zařazené komponenty, tj. 4 220 000 Kč. Účetní jednotka předpokládá, že doba životnosti nového licího zařízení bude činit pouze 4 roky, jelikož se jedná o komponentu pořízenou v tuzemsku od jiného dodavatele. Provede se fiktivní odpis této komponenty.

$$\text{r. 2013 fiktivní odpis komponenty: } \frac{4\,220\,000}{4} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{r. 2014 fiktivní odpis komponenty: } \frac{4\,220\,000}{4} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

Dosavadní fiktivní oprávky komponenty činí 2 110 000 Kč.

Zůstatková cena komponenty činí:

$$4\,220\,000 - 2\,110\,000 = 2\,110\,000 \text{ Kč}$$

Fiktivní oprávky za dobu rovnoměrného odpisování připadající na komponenty činí celkem:

$$4\,220\,000 + 2\,110\,000 = 6\,330\,000 \text{ Kč}$$

Zbývající doba odpisování této komponenty činí 2 roky.

V následujícím kroku se vypočte fiktivní odpis zbylé části Automatické formovací linky SEIHATSU. Z uvedeného výpočtu vyplývá, že tento odpis se stanoví jako rozdíl mezi skutečnými oprávkami za dobu rovnoměrného odpisování DHM (tj. za r. 2014), které činí 37 188 785 Kč a fiktivními oprávkami připadajícími na komponenty, které činí 6 330 000 Kč.

Fiktivní odpis zbylé části činí:

$$37\,188\,785 - 6\,330\,000 = 30\,858\,785 \text{ Kč}$$

Zůstatková cena zbylé části automatické formovací linky v r. 2014 činí:

$$75\,556\,895,82 - 30\,858\,785 = 44\,698\,110,82 \text{ Kč}$$

Odpisy metodou komponentního odpisování se počítají rovnoměrně následujícím způsobem.

r. **2015** - odpis Automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div \text{zbývající 10 let použitelnosti} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2015** - odpis komponenty:

$$(4\,220\,000 - 2\,110\,000) \div \text{zbývající 2 roky použitelnosti} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

r. **2016** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2016** - odpis komponenty:

$$(4\,220\,000 - 3\,165\,000) \div \text{zbývající 1 rok použitelnosti} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

V lednu r. **2017** došlo k výměně licího zařízení z důvodu nadměrného mechanického opotřebení. Komponenta byla v r. 2015 plně odepsána a vyřazena v její pořizovací ceně. K její výměně došlo formou opravy. Pořizovací cena nové komponenty činí 4 220 000 Kč (včetně nákladů souvisejících s výměnou komponenty). Ocenění majetku bylo sníženo o výši vyřazované komponenty, tj. 4 220 000 Kč, a došlo ke zvýšení ocenění majetku o výši nově zařazené komponenty, tj. 4 220 000 Kč. Předpokládaná doba použitelnosti nového licího zařízení byla stanovena na 4 roky.

r. **2017** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2017** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

r. **2018** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2018** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

r. **2019** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2019** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

r. **2020** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2020** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

Na začátku ledna r. **2021** se předpokládá další výměna licího zařízení. Komponenta bude plně odepsána a vyřazena v její pořizovací ceně. Výměna komponenty bude provedena formou opravy s tím, že se předpokládá pořízení komponenty od stejného dodavatele, jako v předchozích letech v předem dohodnuté ceně za 4 220 000 Kč (včetně nákladů souvisejících s výměnou komponenty). Proveďte se snížení ocenění majetku o výši vyřazované komponenty,

tj. 4 220 000 Kč, a zvýší se ocenění majetku o výši nově zařazené komponenty, tj. 4 220 000 Kč. Předpokládaná doba použitelnosti nového licího zařízení činí 4 roky.

r. **2021** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2021** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

r. **2022** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2022** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

r. **2023** - odpis automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent:

$$44\,698\,110,82 \div 10 \text{ let} = 4\,469\,812 \text{ Kč}$$

r. **2023** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

V r. **2024** - odpisy automatické formovací linky SEIHATSU, bez komponent můžeme uplatnit maximálně do výše vstupní ceny majetku. Odpis za r. 2024 můžeme uplatnit maximálně ve výši 4 469 803 Kč.

r. **2024** - odpis komponenty:

$$4\,220\,000 \div 4 \text{ roky} = 1\,055\,000 \text{ Kč}$$

V r. **2024** bude automatická formovací linka plně odepsána včetně komponenty. Výsledky výpočtů a vliv na výsledek hospodaření (v Kč) jsou uvedené v Tab. 4.3. V uvedené Tab. 4.3 jsou zahrnuty odpisy pouze od r. 2015, kdy se účetní jednotka rozhodla, že začne používat metodu komponentního odpisování.

Tab. 4.3 Vliv na výsledek hospodaření při komponentním odpisování

Rok	Odpis automatické formovací linky	Odpis komponenty	ÚH ⁷ automatické formovací linky	ÚH ⁷ komponenty	Vliv na VH ⁸
2015	4 469 812	1 055 000	40 228 298,82	1 055 000	-5 524 812
2016	4 469 812	1 055 000	35 758 486,82	0	-5 524 812
2017	4 469 812	1 055 000	31 288 674,82	3 165 000	-5 524 812
2018	4 469 812	1 055 000	26 818 862,82	2 110 000	-5 524 812
2019	4 469 812	1 055 000	22 349 050,82	1 055 000	-5 524 812
2020	4 469 812	1 055 000	17 879 238,82	0	-5 524 812
2021	4 469 812	1 055 000	13 409 426,82	3 165 000	-5 524 812
2022	4 469 812	1 055 000	8 939 614,82	2 110 000	-5 524 812
2023	4 469 812	1 055 000	4 469 803	1 055 000	-5 524 812
2024	4 469 803	1 055 000	0	0	-5 524 803

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě Tab. 4.3 můžeme konstatovat, že při použití komponentního přístupu dochází k rovnoměrnějšímu zatížení výsledku hospodaření (dále VH) účetní jednotky. Ta rovnoměrnost byla ovlivněna tím, že jednotlivé komponenty byly odpisovány rovnoměrným způsobem a docházelo k zatížení VH podle jejich skutečného opotřebení. Náklady na výměnu komponent byly uplatněny v rámci ročních rovnoměrných odpisů, což zamezilo nerovnoměrnému zatížení VH v letech, kdy byla provedena výměna komponenty.

Dalším přínosem použití této metody je věrnější zobrazení skutečného opotřebení výrobní linky. Komponentní přístup v případě daného majetku věrněji zachycuje celkové opotřebení daného majetku podle reálné situace v účetní jednotce.

V následující Tab. 4.4 jsou znázorněny skutečné rovnoměrné odpisy a jejich vliv na VH (v Kč). Vidíme, že v komparaci s komponentní metodou odpisování při použití rovnoměrných odpisů dochází k nerovnoměrnému zatížení VH především v letech, kdy byla provedena výměna komponenty. Ta nerovnoměrnost byla způsobena jednorázovým nákladem na výměnu komponenty.

Nevýhodou rovnoměrných odpisů oproti metodě komponentního odpisování je to, že při odpisování náklady na výměnu nové komponenty nemůžeme uplatnit rovnoměrně během celé doby používání komponenty, ale v roce provedené výměny jsou zahrnuty do nákladů jako jednorázový náklad.

⁷ ÚH je účetní hodnota.

⁸ VH je výsledek hospodaření.

Tab. 4.4 Vliv na výsledek hospodaření při rovnoměrném odpisování

Rok	Odpis automatické formovací linky	Výměna komponenty	ÚH automatické formovací linky	Vliv na VH
2008	5 565 303		76 028 860,74	-5 565 303
2009	6 379 934		70 414 911,74	-6 379 934
2010	5 867 910		64 547 001,74	-5 867 910
2011	5 383 381		59 217 188,55	-5 383 381
2012	4 935 187		54 342 413,90	-4 935 187
2013	4 528 535	4 220 000	49 813 878,90	-8 748 535
2014	4 528 535		45 285 343,90	-4 528 535
2015	4 528 535		40 756 808,90	-4 528 535
2016	4 528 535		36 228 273,90	-4 528 535
2017	4 528 535	4 220 000	31 699 738,90	-8 748 535
2018	4 528 535		27 171 203,90	-4 528 535
2019	4 528 535		22 642 668,90	-4 528 535
2020	4 528 535		18 114 133,90	-4 528 535
2021	4 528 535	4 220 000	13 585 598,90	-8 748 535
2022	4 528 535		9 057 063,90	-4 528 535
2023	4 528 535		4 528 528,90	-4 528 535
2024	4 528 529		0,00	-4 528 529

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě analýzy metody komponentního odpisování se jeví jako vhodné používat u Automatické formovací linky SEIHATSU metodu komponentního odpisování. Prvním z důvodů pro použití této metody je dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Dalším argumentem a výhodou pro zavedení této metody do praxe, je dosažení rovnoměrného zatížení výsledků hospodaření, a to prostřednictvím odpisování komponent. Při výměně komponenty nezatíží jednorázově výsledek hospodaření, ale postupně formou jejich odpisů.

Avšak v současné době se došlo k závěru, že pro Slévárny Třinec, a.s. není vhodné doporučit metodu komponentního odpisování u automatické formovací linky z toho důvodu, že daňové předpisy dostatečně nereagují na tuto metodu. Zavedením této metody by mohlo dojít ke komplikacím při stanovení základů daně z příjmů a daňově znevýhodnit obchodní korporaci.

Na základě uvedených výpočtu a provedené analýzy se došlo k závěru, že pro danou obchodní korporaci by bylo výhodné používat metodu komponentního odpisování pouze tehdy, pokud by se v budoucnu změnily daňové předpisy a tuto metodu by bylo možno

zohledňovat při zjištění základu daně. V takovém případě mohla by se použít jen u některých druhů majetku, který lze rozdělit na komponenty. Metodu komponentního odpisování by bylo výhodné použít hlavně u majetku, který významným způsobem zatěžuje výsledek hospodaření prostřednictvím odpisů, např. u výrobních a lakovacích linek.

Slévárny Třinec, a. s. metodu komponentního odpisování současně nepoužívají. Daňové předpisy zatím nereagovaly na komponentní přístup, a proto použití dané metody je v současné době velmi nevýhodné pro tuto obchodní korporaci. Tato metoda není povinná pro účetní jednotky v České republice. Účetní jednotky mají možnost podle českých předpisů se rozhodnout pro která aktiva je komponentní přístup účelný, ale musí vždy pamatovat na účetní zásady a respektovat zásadu věrného a poctivého obrazu.

Když jsem se ptala na plány vedení účetnictví sléváren ohledně zavedení této metody do budoucna, bylo mi sděleno, že pokud se daňové předpisy změní, a pro zjištění základu daně se bude zohledňovat metoda komponentního odpisování, budou zvažovat zavedení této metody do praxe.

4.2 Analýza zbytkové hodnoty majetku

Analýza zbytkové hodnoty majetku bude provedena na osobním automobilu Škoda Rapid Style 1.6 TDI a osobním automobilu Škoda Superb Ambition 1.6 TDI.

Slévárny Třinec, a. s. pořídily dodavatelským způsobem osobní automobil značky Škoda model Rapid Style 1.6 TDI dne 6. ledna 2014. Tento majetek byl zařazen do užívání 6. ledna 2014 v pořizovací ceně majetku, která činí 615 376,00 Kč. Byl mu přidělen kód CZ-CPA 29.10.2 a tento osobní automobil patří do 2. odpisové skupiny.

Majetek se bude odpisovat daňově 5 let zrychleným způsobem. Při výpočtu daňových odpisů se řídí účetní jednotka ZDP, ve kterém jsou striktně stanovena pravidla výpočtů odpisů. Výpočet daňových odpisů je uveden v Příloze č. 2.

Nejdříve budou stanoveny rovnoměrné účetní odpisy majetku, které účetní jednotka aktuálně používá. Podle vnitropodnikové směrnice účetní odpisování nově pořízeného majetku je zahájeno v měsíci, ve kterém byl předmět převzat do užívání. V případě Škody Rapid Style 1.6 TDI bylo zahájeno v lednu 2014. V odpisovém plánu je stanoveno, že předpokládaná doba životnosti majetku činí 6 let, potom bude osobní automobil prodán. Na základě rozhodnutí účetní jednotky se odpisy provádějí rovnoměrným způsobem. Pro výpočet účetních odpisů v jednotlivých letech odpisování se použije vzorec (2.8).

$$O = \frac{VC}{t}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2014** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{615\,376}{6} = 102\,563 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2015** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{615\,376}{6} = 102\,563 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2016** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{615\,376}{6} = 102\,563 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2017** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{615\,376}{6} = 102\,563 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2018** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{615\,376}{6} = 102\,563 \text{ Kč}$$

Za r. **2019** se může uplatnit odpis maximálně ve výši 102 561 Kč. Výsledky vypočtených rovnoměrných účetních odpisů (v Kč) jsou uvedené v Tab. 4.5.

Tab. 4.5 Rovnoměrné účetní odpisy Škody Rapid Style 1.6 TDI

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	102 563	102 563	512 813
2015	102 563	205 126	410 250
2016	102 563	307 689	307 687
2017	102 563	410 252	205 124
2018	102 563	512 815	102 561
2019	102 561	615 376	0

Zdroj: vlastní zpracování

V následující části bude uveden postup, kterým by se měla tato obchodní korporace řídit, v případě že bude zohledňovat zbytkovou hodnotu majetku. Nejdříve by měla aktualizovat svůj odpisový plán. V takovém případě by v odpisovém plánu bylo stanoveno, že

předpokládaná doba životnosti majetku činí 6 let, potom bude osobní automobil prodán. Odhadovaná zbytková hodnota majetku činí 80 000 Kč. Účetně se majetek bude odpisovat 6 let rovnoměrným způsobem při zohlednění zbytkové hodnoty majetku.

Při výpočtu účetních odpisů bude účetní jednotka zohledňovat zbytkovou hodnotu majetku, která byla stanovena v r. 2014 na 80 000 Kč. Pro výpočet účetních odpisů v jednotlivých letech se použije vzorec (4.2).

$$O = \frac{(VC-ZH)}{n}, \quad (4.2)$$

kde VC je vstupní cena,

ZH – zbytková hodnota aktiva,

n – počet let odpisování.

Výpočet účetního odpisu v r. **2014** se provede dle vzorce (4.2).

$$O = \frac{(VC-ZH)}{n}$$

$$O = \frac{(615\,376-80\,000)}{6} = 89\,230 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2015 byla provedena inventarizace majetku. Při revizi zbytkové hodnoty se zjistilo, že se její výše nezměnila. Výpočet účetního odpisu v r. **2015** se provede dle vzorce (4.2).

$$O = \frac{(615\,376-80\,000)}{6} = 89\,230 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2016 byla provedena inventarizace majetku. Došlo k nové kontrole zbytkové hodnoty a její výše se nezměnila. Výpočet účetního odpisu v r. **2016** se provede dle vzorce (4.2).

$$O = \frac{(615\,376-80\,000)}{6} = 89\,230 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2017 byla provedena inventarizace majetku. Při revizi zbytkové hodnoty nedošlo ke změně stanoveného odhadu. Výpočet účetního odpisu v r. **2017** se provede dle vzorce (4.2).

$$O = \frac{(615\,376-80\,000)}{6} = 89\,230 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2018 byla provedena inventarizace majetku. Byla provedena revize zbytkové hodnoty majetku. Nedošlo ke změně odhadu. Výpočet účetního odpisu v r. **2018** se provede dle vzorce (4.2).

$$O = \frac{(615\,376 - 80\,000)}{6} = 89\,230 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2019 byla provedena inventarizace majetku. Při revizi zbytkové hodnoty nedošlo ke změně stanoveného odhadu. Výpočet účetního odpisu v r. **2019** se provede dle vzorce (4.2).

$$O = \frac{(615\,376 - 80\,000)}{6} = 89\,230 \text{ Kč}$$

Jelikož zbytková hodnota byla stanovena na 80 000 a během let odpisování nedošlo při provedených revizích ke změně odhadu, za r. **2019** můžeme uplatnit odpis ve výši 89 226 Kč, z toho důvodu, aby zůstatková cena aktiva na konci doby životnosti se rovnala stanovené zbytkové hodnotě majetku, tj. 80 000 Kč. Vypočtené účetní odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty majetku (v Kč) jsou uvedené v Tab. 4.6.

Tab. 4.6 Odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty Škody Rapid Style 1.6 TDI

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	89 230	89 230	526 146
2015	89 230	178 460	436 916
2016	89 230	267 690	347 686
2017	89 230	356 920	258 456
2018	89 230	446 150	169 226
2019	89 226	535 376	80 000

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.7 je znázorněn vliv na výsledek hospodaření v Kč při rovnoměrném odpisování ve srovnání s rovnoměrným odpisováním, kdy je zohledněna zbytková hodnota majetku. Při klasickém rovnoměrném odpisování v roce, kdy je očekávaný prodej aktiva, výnosy z prodeje aktiva ovlivní VH o 80 000 Kč. Zato při rovnoměrném odpisování, kdy účetní jednotka zohledňuje zbytkovou hodnotu, zůstatková cena se rovná zbytkové hodnotě majetku, která byla stanovena na 80 000 Kč a navíc je splněna zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti. Při prodeji aktiva nedochází k zatížení VH, protože zůstatková cena (zbytková hodnota majetku) minus tržby činí 0.

Tab. 4.7 Vliv na výsledek hospodaření – odpisování Škody Rapid 1.6 TDI

Rok	Rovnoměrné odpisování			Rovnoměrné odpisování (+zbytková hodnota)		
	Odpisy	Tržby	Vliv na VH	Odpisy	Tržby	Vliv na VH
2014	102 563	0	-102 563	89 230	0	-89 230
2015	102 563	0	-102 563	89 230	0	-89 230
2016	102 563	0	-102 563	89 230	0	-89 230
2017	102 563	0	-102 563	89 230	0	-89 230
2018	102 563	0	-102 563	89 230	0	-89 230
2019	102 561	0	-102 561	89 226	0	-89 226
2020	0	80 000	80 000	ZC ⁹ 80 000	80 000	0
Celkem	615 376	80 000	-535 376	535 376	80 000	-535 376

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě analýzy se došlo k závěru, že je vhodnější v případě Škody Rapid zohledňovat zbytkovou hodnotu majetku, protože správněji splňuje zásadu věrného a poctivého obrazu.

4.3 Analýza zbytkové hodnoty při změně odhadu

V následujícím příkladu bude uveden postup, kterým by se mohla účetní jednotka řídit, pokud dojde ke změně zbytkové hodnoty majetku a nově stanovený odhad se bude lišit od předchozího. V případě, že dojde k takové změně, je třeba aktualizovat odpisový plán majetku.

Slévárny Třinec nakoupily dodavatelským způsobem osobní automobil značky Škoda model Superb Ambition 1.6 TDI dne 20. ledna 2014. Majetek byl zařazen do užívání dne 20. ledna 2014 v pořizovací ceně majetku, která činí 734 700,00 Kč. Byl zařazen do 2. odpisové skupiny s kódem CZ-CPA 29.10.2. Daňově se bude odpisovat 5 let. Výpočet daňových odpisů je uveden v Příloze č. 3.

Nejprve se stanoví rovnoměrné účetní odpisy majetku, které účetní jednotka aktuálně používá. Podle vnitropodnikové směrnice účetní odpisování nově pořízeného majetku je zahájeno v měsíci, ve kterém byl předmět převzat do užívání, tj. od ledna r. 2014 v případě Škody Superb Ambition 1.6 TDI. V odpisovém plánu byla stanovená předpokládaná doba použitelnosti 6 let. Po ukončení jeho používání bude prodán přes autobazar. Pro výpočet účetních odpisů v jednotlivých letech odpisování využijeme vzorec (2.8).

⁹ ZC = zůstatková cena

$$O = \frac{VC}{t}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2014** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{734\,700}{6} = 122\,450 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2015** se provede dle vzorce (2.8)

$$O = \frac{734\,700}{6} = 122\,450 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2016** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{734\,700}{6} = 122\,450 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2017** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{734\,700}{6} = 122\,450 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2018** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{734\,700}{6} = 122\,450 \text{ Kč}$$

Výpočet rovnoměrného účetního odpisu v r. **2019** se provede dle vzorce (2.8).

$$O = \frac{734\,700}{6} = 122\,450 \text{ Kč}$$

V r. 2019 dojde k plnému odepsání majetku rovnoměrnými účetními odpisy. Výsledky vypočtených rovnoměrných účetních odpisů (v Kč) jsou uvedené v Tab. 4.8.

Tab. 4.8 Rovnoměrné účetní odpisy Škody Superb Ambition 1.6 TDI

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	122 450	122 450	612 250
2015	122 450	244 900	489 800
2016	122 450	367 350	367 350
2017	122 450	489 800	244 900
2018	122 450	612 250	122 450
2019	122 450	734 700	0

Zdroj: vlastní zpracování

V následující části bude uveden postup, kterým by se měla tato obchodní korporace řídit, v případě že bude zohledňovat zbytkovou hodnotu majetku. Nejdříve by měla aktualizovat svůj odpisový plán. Na konci r. 2014 účetní jednotka stanovila předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku na 125 000 Kč, protože předpokládá, že po ukončení jeho doby používání prodá osobní automobil přes autobazar za tuto cenu.

Při výpočtu účetních odpisů bude účetní jednotka zohledňovat zbytkovou hodnotu majetku, která byla stanovena na konci r. 2014 na 125 000 Kč. Pro výpočet účetního odpisu v r. **2014** se použije vzorec (4.2).

$$O = \frac{(VC-ZH)}{n}$$

$$O = \frac{(734\,700-125\,000)}{6} = 101\,617 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2015 byla provedena inventarizace majetku. Při revizi zbytkové hodnoty se její výše nezměnila. Pro výpočet účetního odpisu v r. **2015** se použije vzorec (4.2).

$$O = \frac{(734\,700-125\,000)}{6} = 101\,617 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2016 byla provedena inventarizace majetku. Při revizi zbytkové hodnoty se její výše ve srovnání s předchozím odhadem nezměnila. Výpočet účetního odpisu v r. **2016** se provede dle vzorce (4.2).

$$O = \frac{(734\,700-125\,000)}{6} = 101\,617 \text{ Kč}$$

Při inventarizaci na konci r. **2017** podle provedené revize **došlo ke změně předpokládané zbytkové hodnoty majetku**. Nově stanovený odhad se liší od předchozího. Osobní automobil se totiž nenachází v takovém fyzickém stavu, jak se o tom prvotně předpokládalo, a proto se snížila jeho předpokládaná prodejní cena. Účetní jednotka se rozhodla, že nově stanovená předpokládaná zbytková hodnota majetku se sníží na 110 000 Kč. V letech 2017 až 2019 se bude při stanovení účetních odpisů vycházet z nově stanovené zbytkové hodnoty majetku. Odpisy v dalších letech provedeme tak, že od zůstatkové ceny majetku v r. 2016, která činí 429 849 Kč, se odečte výši nově předpokládané zbytkové hodnoty osobního automobilu, která činí 110 000 Kč, a následně se vydělí zbývajícím počtem let odpisování. Pro výpočet účetního odpisu se použije vzorec (4.3).

$$O = \frac{(ZC-ZH)}{n}, \quad (4.3)$$

kde ZC je zůstatková cena,

ZH – zbytková hodnota aktiva,

n – zbývajících počet let odpisování.

Výpočet účetního odpisu v r. **2017** se provede dle vzorce (4.3).

$$O = \frac{(ZC-ZH)}{n}$$

$$O = \frac{(429\,849-110\,000)}{3} = 106\,617 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2018 byla provedena inventarizace, během které při revizi zbytkové hodnoty majetku nedošlo ke změně odhadu ve srovnání s odhadem v r. 2017. Pro výpočet účetního odpisu v r. **2018** se použije vzorec (4.3).

$$O = \frac{(429\,849-110\,000)}{3} = 106\,617 \text{ Kč}$$

Na konci r. 2019 byla provedena inventarizace, během které byl proveden odhad zbytkové hodnoty majetku. Bylo zjištěno, že se neliší ve srovnání s předchozím odhadem z r. 2017.

Jelikož zbytková hodnota byla stanovena na 110 000 Kč, odpis za r. **2019** se může uplatnit pouze ve výši 106 615 Kč. Výsledky vypočtených účetních odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty majetku (v Kč) jsou uvedené v Tab. 4.9.

Tab. 4.9 Účetní odpisy Škody Superb Ambition 1.6 TDI

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	101 617	101 617	633 083
2015	101 617	203 234	531 466
2016	101 617	304 851	429 849
2017	106 617	411 468	323 232
2018	106 617	518 085	216 615
2019	106 615	624 700	110 000

Zdroj: vlastní zpracování

Vliv na výsledek hospodaření při rovnoměrném odpisování ve srovnání s rovnoměrným odpisováním, kdy byla zohledněna zbytková hodnota majetku, je znázorněn v Tab. 4.10. Výsledky jsou uvedené v Kč.

Tab. 4.10 Vliv na výsledek hospodaření – odpisování Škody Superb 1.6 TDI

Rok	Rovnoměrné odpisování			Rovnoměrné odpisování (+zbytková hodnota)		
	Odpisy	Tržby	Vliv na VH	Odpisy	Tržby	Vliv na VH
2014	122 450	0	-122 450	101 617	0	-101 617
2015	122 450	0	-122 450	101 617	0	-101 617
2016	122 450	0	-122 450	101 617	0	-101 617
2017	122 450	0	-122 450	106 617	0	-106 617
2018	122 450	0	-122 450	106 617	0	-106 617
2019	122 450	0	-122 450	106 615	0	-106 615
2020	0	110 000	110 000	ZC 110 000	110 000	0
Celkem	734 700	110 000	-624 700	624 700	110 000	-624 700

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě Tab. 4.10 vidíme, že při klasickém rovnoměrném odpisování výnosy z prodeje aktiva ovlivní výsledek hospodaření o 110 000 Kč v roce, kdy majetek bude prodán. Na konci r. 2017 na základě revize změna odhadu zbytkové hodnoty na pouhých 110 000 Kč, způsobila trochu větší zatížení výsledku hospodaření v letech 2017 až 2019. Při prodeji již není ovlivněn výsledek hospodaření z toho důvodu, že použitím rovnoměrného odpisování, kdy je zohledněna zbytková hodnota majetku, v roce předpokládaného prodeje zůstatková hodnota se rovná zbytkové hodnotě majetku. Zůstatková cena minus tržby činí 0.

Na základě analýzy zbytkové hodnoty majetku při změně odhadu se došlo k závěru, že pro Slévárny Třinec, a. s. je vhodnější v případě odpisování Škody Superb Ambition zohlednit zbytkovou hodnotu majetku, jelikož věrněji vyhovuje zásadě věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Dalším argumentem pro její zohlednění je rovnoměrnější vliv na výsledek hospodaření.

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce na téma „Význam komponentního odpisování a zohlednění zbytkové hodnoty majetku v obchodní korporaci“ byla analýza metody komponentního odpisování a zbytkové hodnoty majetku ve Slévárnách Třinec, a. s. a podání návrhu pro možné zavedení metody komponentního odpisování a zbytkové hodnoty majetku včetně analýzy možných dopadů na výsledek hospodaření.

Ve druhé kapitole jsou vymezeny základní pojmy v oblasti dlouhodobého majetku. Jsou v ní charakterizovány jednotlivé druhy dlouhodobého majetku, účetní a daňové odpisy, odpisový plán. Je v ní vysvětlen pojem zbytková hodnota majetku, technické zhodnocení, techniky a metody odpisování. V závěru této kapitoly je vysvětlena podstata, ekonomické přínosy a využití metody komponentního odpisování.

Třetí kapitola je představením Sléváren Třinec, a. s. Je v ní uvedena jejich historie, informace o předmětu činnosti, účetních pravidlech a postupech vybrané obchodní korporace, na základě kterých je zpracována praktická část bakalářské práce.

Ve čtvrté kapitole je analyzována metoda komponentního odpisování na konkrétním příkladě ve srovnání s rovnoměrnými účetními odpisy. V další části této kapitoly je analyzována zbytková hodnota majetku na příkladech dvou osobních automobilů.

Na základě výše uvedených výsledků a analýzy metody komponentního odpisování u Automatické formovací linky SEIHATSU EFA-SD 5, se jeví jako vhodné stanovit odpisy rychleji opotřebované komponenty metodou komponentního odpisování.

Prvním z důvodů pro použití této metody je dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Další výhodou pro zavedení této metody do praxe, je dosažení rovnoměrného zatížení výsledků hospodaření, a to prostřednictvím odpisování komponent. Při výměně komponenty výsledek hospodaření nebude zatížen jednorázově, ale postupně formou jejích odpisů.

Avšak v současné době se došlo k závěru, že pro Slévárny Třinec, a. s. není vhodné doporučit metodu komponentního odpisování u automatické formovací linky z toho důvodu, že daňové předpisy dostatečně nereagují na tuto metodu. Zavedením této metody by mohlo dojít ke komplikacím při stanovení základů daně z příjmů a daňově znevýhodnit obchodní korporaci.

Na základě uvedených výpočtu a provedené analýzy se došlo k závěru, že pro danou obchodní korporaci by bylo výhodné používat metodu komponentního odpisování pouze tehdy, pokud by se v budoucnu změnila daňové předpisy a tuto metodu by bylo možno zohledňovat při zjištění základu daně.

Na základě výše uvedených výsledků a analýzy zbytkové hodnoty majetku, se došlo k závěru, že je vhodnější zohlednění zbytkové hodnoty majetku při stanovení účetních odpisů u obou osobních automobilů. V komparaci s rovnoměrnými účetními odpisy nedochází k ovlivnění výsledku hospodaření v roce předpokládaného prodeje majetku, protože zůstatková cena majetku se rovná zbytkové hodnotě majetku. Na základě analýzy zbytkové hodnoty majetku se došlo k závěru, že zohledněním zbytkové hodnoty dojde k optimálnímu stanovení odpisů u osobních automobilů ve Slévárnách Třinec, a. s.

Tímto byl cíl bakalářské práce naplněn.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné knihy

- [1] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [2] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 416 s. ISBN 978-80-7263-933-5.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.
- [5] MACKENZIE, Bruce et al. *2014 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken: Wiley, 2014. 1055 s. ISBN 978-1-118-73409-4.
- [6] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
- [7] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 142 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Právní předpisy

- [8] České účetní standardy pro podnikatele.
- [9] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [10] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

[12] Ing. Martin Děrgel. *Komponentní odpisování: Jak na komponentní odpisování*. [online]. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2010 [cit. 2016-01-04]. Účetnictví v praxi 4/2010. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/>.

[13] Slévárny Třinec, a. s. *Slévárny Třinec, a. s. se řadí mezi nejvýznamnější slévárny v České republice*. [online]. 2014 [cit. 2016-01-22] Dostupné z: <http://www.slevarny.trz.cz/spolecnost-profil.htm>.

SEZNAM ZKRATEK

ČÚS	České účetní standardy
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
FO	fyzická osoba
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
mil.	milion
O	odpis
r.	rok
SKP	Standardní klasifikace produkce
ÚH	účetní hodnota
VH	výsledek hospodaření
ZC	zůstatková cena
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZOÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM TABULEK

Tab. 2.1: Odpisování nehmotného majetku

Tab. 4.1: Technické zhodnocení Automatické formovací linky SEIHATSU

Tab. 4.2: Rovnoměrné účetní odpisy Automatické formovací linky SEIHATSU

Tab. 4.3: Vliv na výsledek hospodaření při komponentním odpisování

Tab. 4.4: Vliv na výsledek hospodaření při rovnoměrném odpisování

Tab. 4.5: Rovnoměrné účetní odpisy Škody Rapid Style 1.6 TDI

Tab. 4.6: Odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty Škody Rapid Style 1.6 TDI

Tab. 4.7: Vliv na výsledek hospodaření – odpisování Škody Rapid 1.6 TDI

Tab. 4.8: Rovnoměrné účetní odpisy Škody Superb Ambition 1.6 TDI

Tab. 4.9: Účetní odpisy Škody Superb Ambition 1.6 TDI

Tab. 4.10: Vliv na výsledek hospodaření – odpisování Škody Superb 1.6 TDI

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016

Aniela Krzoková

Aniela Krzoková

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 Daňové odpisy Automatické formovací linky SEIHATSU

Příloha č. 2 Daňové odpisy Škody Rapid Style 1.6 TDI

Příloha č. 3 Daňové odpisy Škody Superb Ambition 1.6 TDI

Příloha č. 4 Inventární karta Automatické formovací linky SEIHATSU EFA-SD 5